

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В. ЛОМОНОСОВА

На правах рукописи

Овчарова Елена Владимировна

**Административное принуждение
за нарушение налогового законодательства
в Российской Федерации
как элемент механизма правового регулирования
в области налогов и сборов**

Специальность: 12.00.14 – Административное право;
административный процесс

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Москва – 2021

Работа выполнена на кафедре административного права юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

- Научный консультант** — ***Пешин Николай Леонидович***
доктор юридических наук, профессор
- Официальные оппоненты** — ***Старилов Юрий Николаевич,***
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Воронежский
государственный университет»,
юридический факультет, декан
факультета, кафедра административного
и административного процессуального
права, заведующий кафедрой;
- Дугенец Александр Сергеевич,***
доктор юридических наук, профессор, ФКУ
«Научно-исследовательский институт
Федеральной службы исполнения
наказаний», отдел изучения проблем
управления и реформирования уголовно-
исполнительной системы Центра изучения
проблем управления и организации
исполнения наказаний в уголовно-
исполнительной системе, главный научный
сотрудник
- Писенко Кирилл Андреевич,***
доктор юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Российский государственный
университет правосудия», кафедра
финансового права, профессор

Защита диссертации состоится «07» октября 2021 г. в 16 часов 30 минут на заседании диссертационного совета МГУ.12.06 Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова по адресу: Москва, Ленинские горы, д.1, стр. 13-14, 4-й учебный корпус, Юридический факультет, ауд. 536а.

E-mail: dissovet@law.msu.ru

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной библиотеки МГУ имени М.В. Ломоносова (Ломоносовский проспект, д. 27) и на сайте ИАС «ИСТИНА»: <https://istina.msu.ru/dissertations/373416035/>.

Автореферат разослан «___» _____ 2021 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент

А.А.Троицкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Административное принуждение целесообразно применять в механизме правового регулирования в области налогов и сборов таким образом, чтобы обеспечивать надлежащее функционирование и сбалансированность этого механизма в интересах как публичной власти, так и налогоплательщиков. К сожалению, оно не обеспечивается, поскольку институт административного принуждения в области налогов и сборов был изъят из общей системы административно-правового регулирования и включен в сферу финансово-правового регулирования законодательства о налогах и сборах. Это влечет за собой подмену регулирующей функции фискальной при применении мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства, что сопровождается нарушением принципов не только налогообложения, но и административной ответственности. Описанная ситуация приводит к массовому незаконному применению мер административного принуждения. Для решения указанных проблем надо правильно определить функцию административного принуждения в сфере налогообложения как исключительно регулирующую, применяемую в целях превенции нарушений налогового законодательства, не допускать ее смешения с фискальной функцией и не придавать ей репрессивного характера.

Существующая система мер административного принуждения показала свою неэффективность. Чтобы сделать ее более совершенной, необходимо гарантировать определенность и стабильность налогового законодательства, создать транспарентную систему налогового администрирования, внедрить повсеместно налоговый комплаенс и риск-ориентированный подход в налоговом контроле, обеспечить экономию репрессии при применении мер принуждения за нарушения в этой сфере.

Отсутствие научно обоснованной системы составов нарушений

налогового законодательства сказывается на качестве правового регулирования как юридической ответственности, так и иных мер государственного принуждения за указанные нарушения. Меры государственного принуждения за нарушения налогового законодательства нуждаются в системном пересмотре в условиях реализации двух последних тенденций перманентной административной реформы, а именно: с одной стороны, либерализации государственного принуждения и экономии репрессии, а с другой – повышения эффективности административно-правового воздействия на участников налоговых правоотношений как при предупреждении, так и при пресечении отклонения их поведения от установленной в налоговом законодательстве правовой модели.

Для обеспечения организационно-правовых гарантий реализации правового статуса лиц, к которым применяются меры административного принуждения за нарушения налогового законодательства, а также для ограничения дискреции субъектов административной юрисдикции, что чревато проявлением их произвола при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов и тем самым нарушением прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков и иных лиц, значительное внимание должно быть уделено развитию административного процесса в области налогов и сборов как процессуального порядка и форм, обеспечивающих надлежащую реализацию и защиту правового статуса налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных организаций финансового рынка (далее по тексту - финансовых организаций) в их взаимоотношениях с налоговыми органами.

В диссертации обосновывается необходимость экономии репрессии там, где можно ограничиться применением альтернативных мер административного воздействия, то есть постепенного отхода от традиционного понимания принципа неотвратимости юридической ответственности за нарушения налогового законодательства в условиях неопределенности его норм и внедрения риск-ориентированного подхода

в налоговом контроле.

Внедрение принципов административной ответственности в механизм правового регулирования обеспечит основополагающие правовые гарантии эффективности административного принуждения.

При определении модели систематизации и кодификации административного принуждения следует руководствоваться целями превентивности и самодостаточности его мер.

Степень научной разработанности темы исследования. Проблемы административного принуждения, административной ответственности и административного процесса, включая производство по делам об административных правонарушениях, в частности административную юрисдикцию, а также проблемы финансового контроля и налогового администрирования были объектом научных, в том числе диссертационных, исследований ученых-правоведов. Среди них специалисты по административному праву: И.Т. Тарасов, Н.Г. Салищева, Е.Б. Абросимова, Б.М. Лазарев, А.Е. Лунев, О.М. Якуба, А.П. Шергин, Ю.М. Козлов, В.А. Юсупов, А.П. Коренев, В.Д. Сорокин, К.С. Бельский, А.П. Алехин, Д.Н. Бахрах, И.И. Веремеенко, А.Ю. Якимов, А.В. Киринов, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков, А.Ю. Соколов, Ю.П. Соловей, С.Д. Хазанов, Л.А. Мицкевич, А.С. Дугенец, В.М. Манохин, А.А. Гришконец, А.А. Дёмин, А.А. Кармолицкий, М.А. Лапина, О.С. Рогачева, К.А. Писенко, А.В. Сергеев, М.С. Студеникина, Н.И. Побежимова, О.А. Ястребов, М.А. Штатина, Л.Б. Хван, Н.В. Макарейко, М.В. Никифоров, И.А. Скляр, К.В. Давыдов, Л.Н. Николаева, А.К. Соловьева и другие; а также по финансовому праву: А.А. Исаев, И.И. Янжул, В.И. Слом, С.Д. Шаталов, Е.Ю. Грачева, Н.А. Шевелева, С.Д. Цыпкин, С.Г. Пепеляев, В.В. Бациев, А.И. Худяков, А.В. Брызгалов, Д.В. Винницкий, С.П. Бортников, М.Б. Разгильдиева, Ю.А. Крохина, Д.М. Щёкин, М.Ф. Ивлиева, И.В. Хаменушко, А.В. Дёмин, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Э.Н. Нагорная, Д.В. Тютин, К.А. Сасов, А.С. Гуркин и другие. Механизму правового регулирования в целом

и отдельным его элементам были посвящены главным образом только научные исследования специалистов по теории права С.С. Алексеева, Г.Ф. Шершеневича, В.В. Ершова, М.Н. Марченко, Ю.А. Тихомирова, В.Д. Зорькина, В.Б. Исакова, Е.А. Лукашевой, В.Н. Кудрявцева, В.И. Никитинского, И.С. Самощенко, В.В. Глазырина, А.А. Малиновского, А.В. Чепуса, А.С. Пиголкина, Г.А. Гаджиева, Е.В. Васьковского, О.С. Иоффе, Р.О. Халфиной, Н.В. Витрука, С.Н. Братуся, О.Э. Лейста, Ф.А. фон Хайека и других. Соответствующие проблемы и способы их решения на уровне местного самоуправления были разработаны и предложены учеными-правоведами – специалистами по муниципальному праву профессорами Н.Л. Пешиным и Е.С. Шугриной. В конституционном праве смежные и (или) аналогичные проблемы исследованы профессорами С.А. Авакьяном, О.Е. Кутафиним, В.Е. Чиркиным, В.А. Виноградовым; в гражданском праве и процессе – профессором Е.А. Сухановым и доцентом А.А. Ягельницким, С.Л. Будылиным, а также членом-корреспондентом РАН А.В. Габовым, профессорами М.К. Треушниковым, А.Ф. Вороновым и другими; в уголовном праве и процессе – профессорами Н.Ф. Кузнецовой, А.В. Наумовым, В.И. Радченко, Н.Е. Крыловой, А.В. Серебренниковой, М.А. Кауфманом, И.И. Карпецом, Л.В. Головки, доцентом Л.Т. Ульяновой и другими; в трудовом праве – профессором И.К. Дмитриевой. Проблемы влияния государственного регулирования на экономические процессы, в том числе с использованием системы мер административного принуждения в области налогов и сборов, также были разработаны ведущими учеными-экономистами в стране – Р.С. Гринбергом, Е.Г. Ясиным, Я.М. Миркиным и другими.

Вместе с тем проблематика определения функций и реализации административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов впервые в правоведении является предметом комплексного научного исследования в настоящей диссертации. Ее изучение позволило автору выработать либеральную модель систематизации мер

административного принуждения и кодификации административной ответственности в области налогов и сборов. До этого в научных работах, включая диссертационные, речь шла об отдельных аспектах исследуемой проблематики, которые рассматривались исключительно одноаспектно, без комплексного анализа проблем административного принуждения за нарушения налогового законодательства в механизме правового регулирования в целом. При этом административное принуждение в ленинских традициях рассматривалось как основная функция указанного механизма или даже права в целом¹. Попытка определения этой функции как вспомогательной в механизме правового регулирования налогообложения для обеспечения его эффективности путем улучшения администрирования главным образом фискальной функции, в том числе и в основном посредством превенции, предпринята впервые в настоящем диссертационном исследовании.

Доктринальные исследования отдельных теоретических и отраслевых аспектов административного принуждения и налогового администрирования, нормативная правовая база и правоприменительная практика по указанной проблематике требуют всестороннего исследования, обобщения, систематизации, а в части нормативного правового регулирования административной ответственности – кодификации и совершенствования. Требованием времени является создание единой концептуальной и методологической правовой основы для унификации системы административного принуждения за нарушение налогового законодательства в общей системе административного принуждения в целом и для комплексной административной реформы, в том числе в области налогов и сборов, системы обязательных требований, контрольно-надзорной деятельности и административной ответственности, основанной на сокращении регуляторных издержек, риск-ориентированном подходе

¹ См.: В.И. Ленин писал, что «право есть ничто без аппарата, способного принуждать к соблюдению норм права» - см.: Ленин В.И. Государство и революция // Ленин В.И. Полное собрание сочинений. Издание пятое. - М.: Издательство политической литературы, 1969. Т. 33. С. 99.

и экономии репрессии в условиях цифровизации публичного администрирования, включая налоговое администрирование. Формирование этого межотраслевого научного направления – важнейшая предпосылка для создания эффективной налоговой системы и адекватной ей правовой системы.

С учетом изложенного данная диссертация является первым комплексным научным исследованием, в котором изложена теоретическая концепция построения эффективно работающей системы административного принуждения за нарушения налогового законодательства как вспомогательной функции механизма правового регулирования налогообложения.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является создание концепции эффективной системы административного принуждения в качестве вспомогательной регулирующей функции в механизме правового регулирования налогообложения в условиях либерализации правовой системы и цифровизации налоговой системы.

Достижение указанной цели предполагает решение следующих **задач**:

- оценка состояния механизма правового регулирования налогообложения и роли административного принуждения в его сбалансированности для обеспечения как публичных, так и частных интересов в области налогов и сборов;
- определение функций административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов;
- выработка оптимальных способов повышения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов;
- научно обоснованная классификация составов нарушений налогового законодательства для их надлежащей систематизации и кодификации с целью обеспечить применение адекватных и соразмерных мер административного принуждения за их совершение;

- разработка концепции административной ответственности субъектов публичной власти за нарушения налогового законодательства с учетом неотвратимости этой ответственности как для публично-правовых образований, так и для их должностных лиц;
- правовые решения проблем дезорганизации и дискреции субъектов налогового администрирования;
- установление баланса позитивной и ретроспективной ответственности субъектов налогового администрирования;
- научно обоснованная классификация мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства для надлежащей кодификации административной ответственности и систематизации иных мер административного принуждения с учетом необходимости обеспечить их соразмерность и адекватность содеянному административному правонарушению;
- разработка правового механизма достижения превентивной цели административной ответственности;
- определение и соотношение различных функций в мерах административного принуждения за нарушения налогового законодательства;
- правовое обеспечение широкого внедрения налогового комплаенса с одновременным переходом на риск-ориентированный подход в налоговом контроле;
- правовое решение проблемы информационной асимметрии при применении мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства;
- разработка механизма приведения реальных действий в соответствие с правовой моделью;
- систематизация обеспечительных и альтернативных им мер встречного обеспечения, а также иных способов решения проблем обеспечения

надлежащей реализации иных мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства;

- определение интересов, которые необходимо учесть при разработке, внедрении и применении обеспечительных мер административного принуждения в области налогов и сборов;

- создание такой системы процессуальных гарантий реализации мер административного принуждения в области налогов и сборов, которая поддерживала бы правопорядок в налоговой системе в рамках концепции правозаконности;

- обеспечение сбалансированности правового регулирования и дискреции при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов;

- определение процессуальных особенностей применения административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения;

- предложение оптимальной системы правового регулирования административной процедуры налогового контроля и иных связанных с ней административных процедур;

- разработка унифицированной модели административно-юрисдикционного процесса как единого процесса стадий возникновения, установления и реализации административной ответственности за нарушение налогового законодательства, в рамках такой модели должна быть обеспечена надлежащая реализация всей системы мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства;

- определение и соотношение различных производств, в рамках которых применяются меры административного принуждения, в целях обеспечения единообразия правоприменения и недопустимости смешения либо подмены одних мер административного принуждения другими;

- выявление оптимального соотношения производства по делам об административных правонарушениях и административного

судопроизводства для обеспечения эффективного судебного контроля за законностью реализации административно-юрисдикционной компетенции налоговых органов по применению мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства;

– предложения по систематизации и либерализации мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства, что должно обеспечить их эффективное раздельное и совокупное применение, а также предложения по разграничению и соотношению мер административного принуждения с иными мерами государственного принуждения в области налогов и сборов;

– обоснование наиболее приемлемого варианта кодификации института административной ответственности за нарушение налогового законодательства в системе правового регулирования со смежными институтами налогового администрирования и налогового контроля.

Предмет диссертационного исследования составляют:

- закономерности развития системы административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов, которые позволяют упорядочить представления о возможностях обеспечения законности в области налогов и сборов при переходе от дискреционного правоприменения к сервисной модели налогового администрирования;
- особенности развития одного из методологически выделенных направлений российского административно-правового регулирования – административного принуждения в области налогов и сборов, которое является объектом наиболее интенсивного воздействия в условиях цифровой трансформации государственного управления в области налогов и сборов.

Объектом диссертационного исследования является современный механизм административно-правового регулирования в области налогов и сборов и административное принуждение как его неотъемлемый элемент.

Методологическая основа исследования. Методология работы характеризуется прежде всего диалектическим методом научного познания.

В процессе работы применялись системный метод, методы формальной логики, наблюдение, описание, классификация, сравнение, анализ, синтез, обобщение, сопоставление, дедукция, индукция и статистические методы.

К специально-юридическим методам, используемым автором при проведении исследования, относятся методы сравнительного и исторического правоведения, юридико-догматический метод, метод юридической герменевтики, структурно-функциональный метод, а также методы правового моделирования.

Для повышения результативности диссертационного исследования указанные выше методы применяются в настоящей работе комплексно.

Методологически в данной диссертации предпринята попытка критического осмысления функции принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов через призму теории административно-правовой науки государственного управления, ее понятийно-категориального аппарата и основных институтов административного права. Именно такой подход позволил обнаружить недостатки реализации мер государственного принуждения за нарушения налогового законодательства и правильно определить направления совершенствования механизма правового регулирования налогообложения в целом на основе баланса публичных и частных интересов в налоговой системе.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды отечественных и зарубежных авторов: диссертации, монографии, статьи, учебные издания, посвященные проблемам механизма административно-правового регулирования, административно-правовых методов и форм деятельности органов исполнительной власти, административного принуждения, административной ответственности, административного процесса, налоговой системы и публичного администрирования в области налогов и сборов, цифровизации в

государственном управлении. Фундаментальный характер исследования потребовал изучения и обобщения научных идей и предложений, выраженных не только в административно-правовой литературе, а также в литературе по налоговому праву, но и в работах по теории и философии права, конституционному праву, уголовному праву и уголовному процессу, криминологии, гражданскому праву и гражданскому процессу, а также по экономике, социологии, политической теории, государственному управлению и иным отраслям науки.

Нормативная база исследования включает Конституцию Российской Федерации, международно-правовые акты универсального и регионального характера, законодательство Российской Федерации об административных правонарушениях, иные акты административного и административно-процессуального законодательства, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, акты иных отраслей законодательства Российской Федерации, комплексные, межотраслевые и отраслевые подзаконные нормативные правовые акты в сфере публичного администрирования и в области налогов и сборов.

Эмпирическая основа исследования включает в себя статистические данные эффективности применения административной ответственности по Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях на основании информации, полученной от субъектов административной юрисдикции, а также от Верховного Суда РФ, ежеквартальные отчеты об итогах деятельности ФНС России, постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и судебные акты Верховного Суда Российской Федерации по конкретным делам, постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и постановления Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации по конкретным делам, ежеквартальные и пандемийные обзоры судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, а также решения высших

судебных инстанций зарубежных государств по конкретным делам, судебные акты арбитражных судов по налоговым спорам, постановления, решения и иные судебные акты судов общей юрисдикции по административным делам о нарушениях налогового законодательства, акты нормативного и индивидуального толкования норм законодательства о налогах и сборах при налоговом администрировании и применении мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства, юрисдикционные решения налоговых органов.

Научная новизна диссертации. Диссертация представляет комплекс новых и содержащих элементы новизны положений, связанных с формированием новой концепции эффективного применения административного принуждения за нарушение налогового законодательства. Так, определена регулирующая функция административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов и ее соотношение с фискальной функцией налогообложения с учетом комплексности их реализации; выработаны способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения; предложена научно обоснованная классификация составов административных правонарушений налогового законодательства с учетом характера налоговых правоотношений и правового статуса их субъектов для обеспечения соразмерности административной ответственности и адекватности иных мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства; определена комплексная система мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства в целях их сбалансированного применения, в том числе на основе выявления проблем их реализации в правоприменительной административной и судебной практике; обоснованы новые подходы к концепции административного процесса реализации мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства в целом, а также отдельных видов административного процесса;

сформулированы принципы административной ответственности как обеспечивающие единство института этой ответственности и как основополагающие правовые гарантии эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов; предложена модель комплексного реформирования системы административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения с унификацией подходов к такому реформированию в системе административно-правового регулирования и государственного управления в целом.

По результатам проведенного диссертационного исследования разработана и обоснована концепция эффективной системы административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения для обеспечения как публичных интересов государства, так и частных интересов налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных финансовых организаций в налоговых правоотношениях, включая методологические и теоретические основы концепции, понятийно-категориальный аппарат. С методологических позиций обеспечения баланса интересов, в том числе публичной власти и гражданского общества, разработан комплекс выводов и предложений по созданию и внедрению либеральной модели административного принуждения в области налогов и сборов в рамках проводимой в стране регуляторной реформы, а также реформ контрольно-надзорной деятельности и административной ответственности.

В процессе изучения генезиса и формирования административно-правового налогового регулирования в России и мире определены факторы, обусловившие и предопределившие пути совершенствования административно-правового налогового регулирования на современном этапе, сформировавшие предметную область и ключевые направления административно-правовых исследований в сфере налогового регулирования в целях обеспечения баланса интересов.

Теоретически обоснованы взаимосвязь и зависимость состояния, качества и эффективности административно-правового налогового регулирования от уровня развития административно-правовых институтов общей части административного права и их реализации в механизме правового регулирования налогообложения. Сделаны выводы и приведены предложения, формирующие теоретическую основу для системного совершенствования административно-правового налогового регулирования в целях баланса интересов с учетом современного состояния общей части российского административного права и механизма административно-правового регулирования.

Сформированы концептуальные материально-правовые и процессуально-правовые основы системы административного принуждения в области налогов и сборов, которые позволят обеспечить реализацию конституционных принципов налогообложения и правовых принципов юридической ответственности, а также создать эффективно функционирующий механизм правового регулирования в этой сфере в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов. Критический подход к осмыслению существующих в общей теории права, в науке административного и финансового права доктрин и концепций позволил создать либеральную модель системы административного принуждения в области налогов и сборов. В ней превалируют налоговое стимулирование к надлежащему исполнению имущественных налоговых обязательств по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов и налоговые рулинги, обеспечивающие соответствие реального поведения правовой модели в управленческих налоговых правоотношениях, связанных с налоговым администрированием. Эффективная реализация этой модели позволит прибегать к санкциям в исключительных случаях грубых нарушений налогового законодательства либо неустранения иных его нарушений.

Научная новизна диссертационного исследования состоит также в

положениях, выносимых на защиту.

1. В эффективном механизме правового регулирования, который обеспечивает баланс публичных и частных интересов в области налогов и сборов, административное принуждение должно иметь только вспомогательный характер и применяться лишь в случаях, когда в рамках позитивного правового регулирования исчерпаны иные способы регулирующего воздействия, используемые при реализации фискальной функции налогообложения. Такое изменение места и роли административного принуждения будет способствовать последовательной реализации при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов принципа законности, который должен превалировать над целесообразностью исполнения бюджетов бюджетной системы страны по налоговым доходам. Помимо прочего, это поможет искоренению практики массового дискреционного применения указанных мер, не отделенных надлежащим образом от иных мер государственного принуждения, граничащих с произволом, легальность установления и применения которых в существующем механизме правового регулирования налогообложения не выдерживает критики с позиции соблюдения правовых принципов. Существующую ситуацию можно изменить отказом от доминирования дискреционного административного принуждения в налоговых правоотношениях, а также сменой парадигмы на сервисную модель стимулирования к надлежащему исполнению налоговых обязательств.

2. Регулирующая, а не правоохранительная функция должна быть основной функцией административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения, так как реализация фискальной функции налогообложения обеспечивается принципиально иными его элементами, а правоохранительная функция приводит к подмене регулирующей функции на фискальную при применении мер административного принуждения. Регулирующая функция административного принуждения может быть эффективно реализована только в рамках института административной

ответственности. В противном случае неизбежна ее подмена фискальной функцией, при реализации которой происходит формирование публичных денежных фондов за счет частных денежных фондов путем их налогового обременения и которая характеризует налоговое регулирование и налоговое администрирование, но не принуждение в области налогов и сборов до тех пор, пока обеспечивает общий уровень налогообложения.

3. Эффективность административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения может быть обеспечена посредством определенности и стабильности всего механизма правового регулирования в области налогов и сборов; взаимной открытости (транспарентности) налоговых органов и налогоплательщиков; внедрения системы стимулирующих мер по соблюдению налогового законодательства с организационно-правовыми гарантиями их реализации в первоочередном и превентивном порядке – до применения механизма государственного принуждения за нарушение налогового законодательства; соразмерности и неотвратимости применения соответствующих мер государственного принуждения за нарушение налогового законодательства по основаниям и в порядке, предусмотренным законодательством о соответствующем виде публично-правовой (административной либо уголовной) ответственности; институтов освобождения от административной либо уголовной ответственности и от административного либо уголовного наказания за нарушение налогового законодательства.

Работающие в автоматическом режиме средства обнаружения и фиксации нарушений налогового законодательства должны создаваться, устанавливаться, управляться и контролироваться государством в лице его уполномоченных федеральных органов исполнительной власти и их должностных лиц исключительно при готовности механизма правового регулирования к внедрению вышеуказанных средств. При этом важно в условиях цифровой трансформации государственного управления устранить и не допускать опережения искусственным интеллектом правового

регулирования при установлении обязательных требований налогового законодательства, проведении мероприятий налогового контроля и применении административной ответственности.

4. Характер налоговых правоотношений и правовой статус их субъектов являются определяющими основаниями классификации, позволяющими обеспечить системность составов нарушений налогового законодательства и подразделить эти составы:

1) на имущественные правонарушения субъектов налогового администрирования против сбалансированной финансовой системы страны, с одной стороны, и на имущественные правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций против исполнения налоговых обязательств по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов в бюджеты бюджетной системы страны, с другой стороны;

2) на правонарушения против порядка управления, которые, в свою очередь, делятся на правонарушения субъектов налогового администрирования против прав и свобод налогоплательщиков, налоговых агентов и финансовых организаций при налоговом администрировании, с одной стороны, и на правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов, финансовых организаций против реализации полномочий субъектов налогового администрирования, с другой стороны.

5. Разумное соотношение позитивной и ретроспективной ответственности субъектов налогового администрирования может быть достигнуто комплексом мер: во-первых, мерами, которые направлены на полное восстановление нарушенных этими субъектами прав налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных организаций и иных лиц и принимаются в результате признания в установленном законодательством РФ порядке незаконными актов управления в области налогов и сборов; во-вторых, мерами, направленными на освобождение налогоплательщиков,

налоговых агентов, кредитных организаций и иных лиц от применения к ним мер административного принуждения в области налогов и сборов, если основания их применения связаны с неисполнением либо ненадлежащим исполнением субъектами налогового администрирования возложенных на них полномочий; в-третьих, установлением определенных нормативных оснований, соразмерных санкций, условий, порядка и неотвратимости применения юридической ответственности как правового института за неисполнение либо ненадлежащее исполнение указанных полномочий.

Вопрос об освобождении субъектов налогового администрирования от административной ответственности и административного наказания в отдельных случаях должен решаться с учетом их административно-правового и бюджетно-правового статуса. Их позитивная юридическая ответственность, обеспечивающая надлежащее исполнение возложенных на них полномочий, должна быть при этом гарантирована.

6. Составы административных правонарушений налогового законодательства предлагается укрупнить с учетом того, что специфика нарушения законности в области налогов и сборов состоит исключительно в неисполнении либо ненадлежащем исполнении имущественного налогового обязательства по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов в бюджеты бюджетной системы страны с учетом элементов юридического состава налогов, что требует функциональной, а не предметной детализации имущественных составов административных правонарушений налогового законодательства. Административные правонарушения налогового законодательства против порядка управления, совершаемые в рамках налогового администрирования, целесообразно унифицировать и учесть в общих составах административных правонарушений против порядка управления в связи с соотношением административной процедуры налогового администрирования и общей ее концепции в государственном управлении как частного и общего.

7. Отсутствие системного подхода в правовой регламентации мер административного принуждения и дуализм в законодательном регулировании административной ответственности приводят к нивелированию принципов применения этих мер, массовому нарушению прав и законных интересов лиц, к которым они применяются. Выйти из этой ситуации можно только путем полной систематизации и кодификации мер административного принуждения в административном и административно-процессуальном законодательстве без каких-либо отраслевых изъятий, то есть без исключений из общих правил административно-правового регулирования и административных производств. Создание единой целостной институциональной системы правового регулирования мер административного принуждения предполагает четкое разграничение в законодательстве и в правоприменительной практике содержания и видов этих мер, целей, оснований, условий и порядка их применения в рамках правового института административной ответственности. В качестве промежуточного этапа данного процесса возможны полная кодификация института административной ответственности в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях, дополненная отраслевой кодификацией либо систематизацией иных мер административного принуждения.

Правовые конструкции мер административного принуждения в области налогов и сборов предполагают учет функций, которые реализуются посредством применения различных мер административного принуждения. Системность этих мер способна обеспечить эффективное соотношение превентивной функции административно-предупредительных мер, обеспечительной функции обеспечительных мер административного принуждения, фискальной функции административно-восстановительных мер и регулирующей функции пресекательных и карательных мер административного принуждения в области налогов и сборов.

8. Переход на риск-ориентированный подход в налоговом контроле

возможен только с одновременным широким внедрением системы налогового комплаенса как совместной учетной системы исполнения налоговых обязательств, доступ к которой в текущем режиме имеет и налогоплательщик, и налоговый орган, а разногласия между ними по вопросам налогового учета разрешаются путем переговоров и выработки взаимоприемлемых решений. Правовое обеспечение реального функционирования системы налогового комплаенса предполагает переход от вертикальных управленческих к горизонтальным управляемым отношениям субъектов налогового администрирования, прежде всего налоговых органов, с налогоплательщиками, налоговыми агентами и финансовыми организациями. Такие отношения должны быть основаны на предупреждении совершения административных правонарушений и стимулировании правомерного поведения налогоплательщиков, налоговых агентов и финансовых организаций, чтобы профилактическая практика получения налоговых рулингов и их надлежащего выполнения в качестве предупредительных мер административного принуждения постепенно пришла на смену юрисдикционной практике широкого применения пресекательных, обеспечительных, восстановительных и карательных мер административного принуждения. В основу системы налогового комплаенса должны быть положены принципы определенности налогообложения и прозрачности налогового администрирования, без реализации которых в механизме правового регулирования в области налогов и сборов невозможно обеспечить эффективный налоговый комплаенс-менеджмент.

9. Административный процесс применения мер административного принуждения в области налогов и сборов определяется как система процессуальных правовых и организационных гарантий реализации правового статуса субъектов административно-юрисдикционных отношений, которые возникают, изменяются и прекращаются в связи с применением субъектами административной юрисдикции к физическим и юридическим лицам предупредительных, пресекательных, обеспечительных, карательных

и восстановительных мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства комплексно и по отдельности. Применение мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства в рамках административного процесса гарантирует соблюдение правовых принципов, в системе которых основное значение имеет принцип правозаконности.

Эффективная система процессуальных гарантий реализации мер административного принуждения в области налогов и сборов как при мероприятиях налогового контроля, так и в рамках производства по делу об административном правонарушении и административного судопроизводства позволит обеспечить:

- 1) защиту прав и законных интересов налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных организаций и иных лиц;
- 2) предупреждение нарушений налогового законодательства;
- 3) всестороннее, полное и объективное рассмотрение дел о нарушениях налогового законодательства;
- 4) адекватность применяемых мер административного принуждения целям обеспечения правопорядка в области налогов и сборов;
- 5) соразмерность применяемых мер административного принуждения содеянному нарушению налогового законодательства.

Именно поэтому важно устранить дуализм и несистемность в правовом регулировании административного процесса применения этих мер.

10. При динамичной цифровизации в налоговом администрировании проблема отсутствия правового регулирования, адекватного уровню применяемых налоговыми органами автоматизированных информационных систем налогового контроля, особенно остро проявляется в правоприменении в области налогов и сборов. Масштабные пробелы в правовом регулировании налогового контроля в условиях его цифровизации нивелируют конституционные принципы налогообложения, приводят к массовым

нарушениям прав и законных интересов налогоплательщиков, налоговых агентов, финансовых организаций и влекут за собой утрату доверия общества к институтам государства и права. Указанную проблему можно решить путем надлежащей легализации автоматизированных процессов налогового администрирования в рамках административной процедуры налогового контроля и иных связанных с ней административных процедур учета налогоплательщиков в налоговых органах, а также их информирования о правах и обязанностях в области налогов и сборов. Административное усмотрение налоговых органов следует максимально ограничить, допустив его в исключительных случаях и только в рамках закона.

Заявленные цели достижимы лишь путем развития института административной процедуры в налоговом администрировании. На эту процедуру необходимо распространить унифицированные нормы федерального закона «Об административной процедуре», а особенности ее применения в области налогов и сборов целесообразно предусмотреть в Налоговом кодексе Российской Федерации, в котором следует регламентировать методы и формы налогового контроля с учетом уровня его цифровизации для их применения в ходе административной процедуры налогового контроля и связанных с ней административных процедур.

В рамках административной процедуры налогового контроля и связанных с ней административных процедур постановки на учет и информирования налогоплательщиков налоговые органы должны применять только предупредительные меры административного принуждения, чему будет способствовать внедрение эффективной системы налогового комплаенса, обеспечивающей соблюдение налогового законодательства, в целях как общей, так и частной превенции нарушений этого законодательства.

11. Принципы административной ответственности в области налогов и сборов могут быть гарантированы, а законность и эффективность применения мер административного принуждения за нарушения налогового

законодательства обеспечены только при условии применения всего комплекса таких мер в рамках единого и унифицированного производства по делам об административных правонарушениях как административно-юрисдикционного производства субъектов налогового администрирования и административно-юстиционного производства охранительного типа судов общей юрисдикции в судебной системе Российской Федерации. Обосновано, что в указанных типах административных производств должен быть последовательно реализован их инквизиционный (следственный, исследовательский) принцип, направленный на установление объективной истины по делу.

12. Представляется целесообразным возбуждать дела об административных правонарушениях исключительно по результатам мероприятий государственного контроля, то есть одновременно с составлением либо сразу после составления актов госконтроля. Следует отметить, что в области налогов и сборов указанная последовательность обеспечивается во многом благодаря формализованному в Налоговом кодексе Российской Федерации и фактически сложившемуся в правоохранительной деятельности налоговых органов по применению Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях совмещению в одной процедуре оформления результатов налогового контроля и возбуждения дела об административном правонарушении налогового законодательства в отношении как непосредственных участников налоговых правоотношений, так и их должностных лиц. Полагаем, что подобная процедура должна быть надлежащим образом легализована в качестве стадии возбуждения дела об административном правонарушении в отношении всех его субъектов в едином кодифицированном законодательном акте об административных правонарушениях во всех областях правового регулирования и правоприменения, в том числе в области налогов и сборов. При этом считаем необходимым предусмотреть обязательное проведение административного расследования по делам

об административных правонарушениях в области налогов и сборов, в рамках которого могут быть рассмотрены акт проверки, дополнения к нему и возражения налогоплательщика на них, проведены дополнительные мероприятия налогового контроля, направленные на полное и всестороннее выяснение, установление и объективную оценку всех обстоятельств дела.

13. Механизм правового регулирования системы административного принуждения за нарушение налогового законодательства можно сделать самодостаточным и эффективным с помощью совершенствования институтов как добровольного, основанного на стимулировании, исполнения налоговых обязательств, так и принудительного исполнения мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства в рамках исполнительного производства. При этом следует исключить субсидиарное применение институтов гражданско-правовой ответственности и банкротства, имеющих иные цели и задачи и предназначенных для правового регулирования принципиально иных цивилистических отношений равноправных субъектов. Пути совершенствования системы исполнения мер административного принуждения видятся в возложении на налоговые органы функций исчисления налоговых и иных связанных с ними платежей и в наделении налоговой администрации функцией автоматического списания налогов, пеней и штрафов в условиях цифровизации. На промежуточном этапе можно использовать стимулирующую систему дисконтирования сумм карательных санкций в виде штрафов при добровольном погашении недоимки, пеней и штрафов в установленные сроки, которая уже показала свою эффективность, систему принуждения к погашению недоимки, пеней и штрафов, предусмотренную законодательством об исполнительном производстве, а также систему замены карательных санкций имущественного характера в виде штрафов на более строгие административные наказания организационного характера в виде административного приостановления деятельности организаций,

индивидуальных предпринимателей и дисквалификации должностных лиц, индивидуальных предпринимателей.

14. В нормах-принципах административной ответственности закладывается правовая основа определения норм-правил поведения, предусмотрены правила толкования таких норм при их применении и правила восполнения пробелов в производстве по делам об административных правонарушениях. Регламентация в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях норм-принципов, а именно: презумпции невиновности, однократности ответственности, законности, юридического равенства, гуманизма, справедливости и соразмерности, – позволит обеспечить единство института административной ответственности и создаст правовые гарантии надлежащего установления и применения всей системы мер административного принуждения в рамках этого правового института. В процессуальной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях закрепление с учетом их значения для полного, всестороннего и объективного рассмотрения дел об административных правонарушениях в целях принятия законного и обоснованного юрисдикционного решения по таким делам и тем самым для обеспечения гарантий прав и законных интересов лиц, привлекаемых к административной ответственности, должны получить инквизиционный принцип, принцип обеспечения защиты в производстве по делам об административных правонарушениях, принципы непосредственности и формализации производства, открытости (гласности) производства, ведения производства на государственном языке Российской Федерации, самостоятельности принятия решений в производстве, обязательности постановлений и иных актов по делу об административном правонарушении, оперативности производства.

15. Надлежащая правовая связь между обязательными требованиями налогового законодательства, налоговым контролем за их соблюдением,

а также административной и уголовной ответственностью за их неисполнение либо ненадлежащее исполнение основана на риск-ориентированном подходе. Обязательные требования, методы и формы государственного контроля за их соблюдением и составы Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, составы Особенной части Уголовного кодекса Российской Федерации должны быть согласованы с учетом максимальной либерализации правового регулирования, эффективности минимально необходимого контрольного воздействия, декриминализации уголовной ответственности и нерепрессивности административной ответственности.

Соотношение между мероприятиями налогового контроля и производством по делам об административных правонарушениях налогового законодательства представляется целесообразным регламентировать следующим образом. Если в рамках налогового контроля выявленное административное правонарушение налогового законодательства, не являющееся грубым, устраняется, то не нужно переходить в производство по делу об административном правонарушении налогового законодательства. Для этих целей все административные правонарушения налогового законодательства без каких-либо исключений должны быть кодифицированы в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях и классифицированы по степени риска с учетом определенности нормативного предписания либо запрета на низкорисковые, среднерисковые и высокорисковые. В рамках проведения мероприятий налогового контроля низкорисковые административные правонарушения могут устраняться в процессе информационного взаимодействия без выдачи предписания об их устранении, причем дело об административном правонарушении в принципе не может возбуждаться; среднерисковые административные правонарушения могут устраняться на основании такого предписания, при надлежащем его исполнении дело об административном правонарушении не возбуждается, то есть

производство по делу не может быть начато, если нарушение устранено на основании предписания; высокорисковые административные правонарушения должны признаваться грубыми и являться основаниями для немедленного возбуждения дела об административном правонарушении. Для сохранения системности правового регулирования института административной ответственности целесообразно признать низкорисковые административные правонарушения, устраненные в рамках информационного взаимодействия, и среднерисковые административные правонарушения, устраненные на основании предписания, малозначительными.

16. Предусмотренные в действующем законодательстве элементы презумпции невиновности как основного материально-правового и процессуально-правового принципа публично-правовой (административной и уголовной) ответственности должны быть сохранены и дополнены рулингами и комплаенсом. Суть рулингов заключается в обязательных разъяснениях компетентных органов, при выполнении индивидуальных предписаний которых ответственность не наступает, а неясность таких разъяснений должна толковаться в пользу лиц, привлекаемых к ответственности. Комплаенс предполагает внутренний контроль за соблюдением законодательства. Состояние и обеспечение комплаенса должны непременно приниматься во внимание при определении вины. При этом необходимо, чтобы в механизме правового регулирования обеспечивалось соблюдение принципов самостоятельности исполнения лицом возложенных на него публично-правовых обязанностей и персонификации ответственности, а также учитывалась объективная возможность исполнения лицом предписаний и запретов, за неисполнение либо ненадлежащее исполнение которых предусмотрена публично-правовая (административная либо уголовная) ответственность.

Теоретическая значимость исследования заключается в формировании административно-правовой концепции административного

принуждения как регулирующей и вспомогательной функции в механизме правового регулирования в области налогов и сборов. В диссертации обосновывается необходимость рассмотрения и развития данной концепции в общей системе мер административного принуждения. Положения диссертационного исследования модернизируют научные знания о теоретических и методологических основах административного принуждения, в том числе в области налогов и сборов, поскольку предлагают либеральную модель его применения в механизме правового регулирования в целом и при функционировании этого механизма в сфере налогообложения в частности. При реализации такой модели баланс публичных и частных интересов в праве достигается превалированием стимулирующих механизмов над репрессивными, что обеспечивает соблюдение принципов и налогообложения, и административной ответственности. Значимым результатом работы является построение научно обоснованной классификации составов административных правонарушений налогового законодательства, системы мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства и адаптация административного процесса для целей надлежащей реализации этих мер.

Положения и выводы диссертации развивают научные знания о способах и средствах административно-правового воздействия на правопорядок в области налогов и сборов в России и в других странах, в том числе об организационных, материальных и процессуальных аспектах такого воздействия. Теоретической значимостью обладают предложения и выводы, формирующие исходя из характера налоговых правоотношений и правового статуса их субъектов научные представления об унификации и дифференциации составов административных правонарушений налогового законодательства, а также о содержании адекватных нарушению законности в области налогов и сборов мер административного принуждения. Кроме того, теоретическая значимость работы состоит не только в обнаружении общих и частных проблем административного принуждения за нарушения

налогового законодательства, создающих дисбаланс публичных и частных интересов в праве, но и в выработке комплекса теоретических предложений, обеспечивающих их системное решение путем создания, мониторинга и актуализации эффективной системы мер административного воздействия, рассчитанной на профилактику нарушений налогового законодательства.

В настоящей работе сформирована теоретическая база для административно-правового регулирования налогового администрирования и юридической ответственности за нарушение налогового законодательства на основе административно-правовой теории науки государственного управления и науки полицейского права. Таким образом, создана надлежащая теоретическая основа для дальнейшего исследования отдельных вопросов и проблем государственного управления и административной деликтологии в области налогов и сборов.

Практическая значимость работы заключается в том, что содержащиеся в ней положения и выводы о соразмерности мер административной ответственности и адекватности иных мер административного принуждения административному правонарушению налогового законодательства, о приоритетном стимулировании налогоплательщиков к правомерному поведению при реализации его норм, о способах повышения эффективности мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства представляется необходимым реализовать как в законопроектной деятельности в рамках проводимой в стране регуляторной реформы, реформирования контрольно-надзорной деятельности и административной ответственности, так и в текущей правоприменительной административной и судебной практике в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов в налоговом регулировании и администрировании, а также для создания эффективной налоговой системы в России, обеспечивающей не только организационно-правовые гарантии прав и законных интересов налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных финансовых организаций в налоговых

правоотношениях, но и реализацию риск-ориентированного подхода в налоговом контроле. Кроме того, практическая значимость работы состоит в предоставлении специалистам, законодателю и правоприменителю возможности реализации положений, предложений, выводов и материалов исследования в законотворческой деятельности и правоприменительной практике, в том числе в целях правильного понимания административно-правовых институтов и толкования административно-правовых норм налогового законодательства в системе административного права, полной кодификации административной ответственности и систематизации иных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства.

Настоящее диссертационное исследование административного принуждения за нарушение налогового законодательства в механизме правового регулирования в области налогов и сборов может быть эффективно использовано в процессе преподавания и изучения курсов «Налоговое право», «Административное принуждение», «Административная ответственность», «Административное право», «Административный процесс», «Финансовое право», «Налоговое администрирование», «Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства» и смежных курсов для студентов различных форм и направлений подготовки, для аспирантов, а также для слушателей курсов повышения квалификации.

Личный вклад автора. Выносимые на защиту результаты получены лично автором.

Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием обоснованной методологии научного поиска, проведением исследования с учетом его предмета, целей и задач на теоретическом и практическом уровнях, что является гарантией научной обоснованности сделанных по результатам исследования выводов. Определяющим для достоверности исследования является всеобъемлющий анализ широкого спектра доктринальных источников, нормативных и правоприменительных актов, в том числе международных и зарубежных, и возможность

верификации сделанных выводов относительно практической реализации системы мер административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов в ходе проводимой цифровой трансформации налогового администрирования. Кроме того, достоверность результатов подтверждается их апробацией.

Апробация результатов исследования. Положения, предложения и выводы диссертации отражены в 27 научных публикациях ее автора, в том числе в 2 монографиях, 22 научных статьях с основными научными результатами диссертации, которые были опубликованы за период с 2007 по 2019 год в рецензируемых научных изданиях, индексируемых в базах данных Web of Science, Scopus, RSCI, и в изданиях из перечня, рекомендованного Минобрнауки России, по соответствующим специальностям и отраслям наук на основании решения Ученого совета МГУ им. М.В. Ломоносова по представлению Ученых советов структурных подразделений МГУ им. М.В. Ломоносова.

Положения и выводы диссертации были использованы автором при выработке подходов и предложений по проблемам административного принуждения за нарушения налогового законодательства. Эти подходы и предложения были приняты за основу при подготовке рекомендаций по совершенствованию механизма налогового администрирования, налогового контроля и государственного принуждения в области налогов и сборов в процессе работы автора в качестве члена Научно-консультативного совета при Верховном Суде Российской Федерации, члена Экспертного совета и члена Общественного совета Центра общественных процедур «Бизнес против коррупции» в аппарате Уполномоченного при Президенте России по защите прав предпринимателей Б.Ю. Титова, при работе над проектом Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях № 957581-6 в рабочей группе Комитета по конституционному законодательству и государственному строительству Государственной Думы РФ VI созыва под руководством

председателя Комитета В.Н. Плигина, а также в качестве члена рабочей подгруппы, ответственной за подготовку предложений в новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях по вопросам Общей и Особенной частей КоАП РФ², и члена рабочей подгруппы, ответственной за подготовку предложений в новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях по вопросам судопроизводства по делам об административных правонарушениях³.

Обоснованию теоретических положений диссертационного исследования были посвящены доклады и выступления на международных и иных научно-практических конференциях, круглых столах: международной онлайн-конференции «Новеллы, достоинства и недостатки проекта нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (г. Москва, юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, 30 октября 2020 г.); Летней школе административного права СПбГУ «Государственный контроль и надзор» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 25–26 июня 2020 г. (дистанционный формат проведения и участия)); круглом столе «Требования к требованиям: принципы установления и оценки применения» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 3 марта 2020 г.); XIII международной научно-практической конференции, посвященной памяти Юрия Марковича Козлова «Административно-правовые формы реализации исполнительной власти в условиях цифровизации государственного управления» (г. Москва, Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 20 февраля 2020 г.); круглом столе «Гильотина для советских актов: отмена избыточного и устаревшего

² Состав подгруппы, ответственной за подготовку предложений в новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях по вопросам Общей и Особенной частей КоАП, утвержден Распоряжением заместителя председателя Правительства Российской Федерации – руководителя Аппарата Правительства Российской Федерации К. Чуйченко от 07.08.2019 № 7252п-П4.

³ Состав подгруппы, ответственной за подготовку предложений в новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях по вопросам судопроизводства по делам об административных правонарушениях, утвержден Распоряжением заместителя председателя Правительства Российской Федерации – руководителя Аппарата Правительства Российской Федерации К. Чуйченко от 07.08.2019 № 7246п-П4.

регулирования в рамках реформы контрольно-надзорной деятельности в РФ» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 22 января 2020 г.); круглом столе «Место административной юстиции в судебной системе» (г. Москва, юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, 18 декабря 2019 г.); международной научно-практической конференции памяти Надежды Георгиевны Салищевой «Актуальные проблемы и перспективы административного права и административно-процессуального права» (г. Москва, ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия», 24 октября 2019 г.); круглом столе «Налоговый комплаенс в механизме правового регулирования в России и в мире» (г. Москва, Научно-образовательный центр «Финансы и право» юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, 14 декабря 2018 г.); научно-практической конференции «Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (г. Москва, ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия», 30 ноября – 1 декабря 2018 г.); международной научно-практической конференции «Юридические стандарты государственной власти и правозащитной деятельности: построение, организация, осуществление, эффективность», посвященной 100-летию юбилею юридического факультета Воронежского государственного университета (г. Воронеж, ФГБОУВО «Воронежский государственный университет», юридический факультет, 15–16 ноября 2018 г.); международной научно-практической конференции «Лазаревские чтения» на тему «Государственный контроль и надзор как способы обеспечения законности в сфере экономической деятельности: теория и практика» (г. Москва, ФГБУН «Институт государства и права Российской академии наук», 25 октября 2018 г.); международной научно-практической конференции «Административное судопроизводство: проблемы и перспективы развития» (г. Москва, Верховный Суд Российской Федерации, ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия», 20–21

сентября 2018 г.); научной конференции «Ломоносовские чтения – 2018», секция «Юриспруденция» (г. Москва, юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, 19 апреля 2018 г.); XV международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ 2017 года» (г. Москва, юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, 13–14 апреля 2018 г.); ежегодной всероссийской научно-практической конференции (Сорокинских чтениях) «Актуальные проблемы административного и административно-процессуального права» (г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский университет МВД России, 23 марта 2018 г.) и других.

Положения и выводы диссертации внедрены в учебный процесс на кафедре финансового права юридического факультета Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова» (далее по тексту – МГУ, МГУ им. М.В. Ломоносова) и используются при преподавании дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Финансовый контроль», «Налоговое администрирование: перспективы развития», «Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации» и других дисциплин в процессе обучения по различным формам и направлениям высшего образования.

Отдельные положения диссертации отражены в ряде учебных изданий по административному, финансовому и налоговому праву.

Апробация диссертационного исследования была также проведена в процессе его подготовки и обсуждения на кафедре административного права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

Структура работы. Цели и задачи диссертационного исследования определяют структуру работы и последовательность изложения материала. Диссертация состоит из введения, пяти глав, объединяющих пятнадцать параграфов (по три параграфа в первых трех главах, четыре параграфа –

в четвертой главе, два параграфа – в пятой главе), и заключения. Завершает работу библиографический список использованных правовых и литературных источников.

II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** диссертации обосновывается актуальность темы диссертации, дается характеристика степени ее научной разработанности, определяются цели, задачи, предмет и объект, а также методологическая основа исследования, описываются его теоретическая и эмпирическая основы, нормативная база, раскрывается научная новизна диссертации, определяются положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость работы, а также достоверность результатов исследования, приводятся данные об их апробации и личном вкладе автора в их получение.

В **главе 1 «Концептуальные основы административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения»** раскрывается структура и характеризуются особенности содержания механизма административно-правового регулирования в области налогов и сборов, а именно: нормативные акты с содержащимися в них нормами права, правоотношения, акты реализации права, а также правосознание, учитывая уровень правовой культуры, который в нем отражается. Это позволяет определить роль и функции административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения, а также выработать авторский подход для определения способов обеспечения его эффективности.

В **параграфе 1 «Концепция и элементы механизма правового регулирования в области налогов и сборов и понятийно-категориальный аппарат административного принуждения в нем»** рассмотрена концепция механизма административно-правового регулирования в области налогов и сборов и особенности его структурных элементов, что позволило выявить возникающие в нем системные проблемы, нарушающие баланс публичных

и частных интересов, чтобы потом предложить основанные на функциональном анализе способы их решения для обеспечения эффективного административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения.

В параграфе 2 «Регулирующая функция административного принуждения в области налогов и сборов, проблемы ее соотношения с фискальной функцией налогообложения и комплексность ее реализации» функция административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения определяется исключительно как регулирующая, которая имеет вспомогательный характер по отношению к основной – фискальной. Поэтому при эффективном правовом регулировании в области налогов и сборов предполагается применение регулирующей функции административного принуждения, то есть предупредительных, пресекательных, восстановительных, обеспечительных и карательных мер, в исключительных случаях и только при наличии достаточных для этого правовых и фактических оснований в рамках полностью кодифицированного института административной ответственности с учетом того, что основная цель последнего заключается в общей и частной превенции нарушений налогового законодательства.

В параграфе 3 «Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения» проанализированы статистические данные и тенденции подмены фискальной функции налогообложения регулирующей функцией административного принуждения в налоговом администрировании с имеющей коллекторский характер криминализацией имущественных нарушений налогового законодательства, причиняющих бюджету ущерб в виде недоимки в крупном и особо крупном размере, и с субсидиарным применением институтов гражданско-правовой ответственности и банкротства для обеспечения принудительного взыскания налогов, пеней и штрафов. Сделан вывод о неэффективности правового регулирования

административного принуждения за нарушение налогового законодательства. Предложены и обоснованы способы обеспечения его эффективности, позволяющие сбалансировать публичные и частные интересы в механизме административно-правового регулирования налогообложения.

С учетом того, что административное принуждение должно быть реакцией государства исключительно на административно-противоправные деяния, основаниями административной ответственности и иных связанных с ней мер административного принуждения в области налогов и сборов являются административные правонарушения налогового законодательства. Классификация и система составов указанных правонарушений важна для их правильной пенализации. Этому посвящена **глава 2 «Административные правонарушения налогового законодательства как основания для применения мер административного принуждения в области налогов и сборов».**

В параграфе 1 **«Основания классификации и система составов административных правонарушений налогового законодательства»** научно обосновывается необходимость подразделять нарушения налогового законодательства с целью их надлежащей превенции исходя из характера налоговых правоотношений и правового статуса их субъектов. На основе этого все нарушения налогового законодательства подразделяются на имущественные и против порядка управления, а также на правонарушения субъектов налогового администрирования, с одной стороны, и налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных финансовых организаций, с другой стороны.

Параграф 2 «Административные правонарушения субъектов публичной власти в области налогов и сборов» и параграф 3 «Административные правонарушения физических и юридических лиц против исполнения налоговых обязательств и против полномочий субъектов налогового администрирования» посвящены критическому анализу существующих систем составов административных правонарушений

налогового законодательства и моделированию необходимых для полной и эффективной кодификации административной ответственности систем составов нарушений налогового законодательства как субъектов публичной власти, так и налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных финансовых организаций, а также иных лиц. Моделирование было проведено на основе функционального подхода к элементам как налоговых обязательств, так и юридического состава налогов. Использование законодателем предметного подхода при определении составов административных правонарушений налогового законодательства создает дисбаланс в системе мер административного принуждения в области налогов и сборов.

В главе 3 **«Меры административного принуждения за нарушение налогового законодательства и проблемы их реализации»** автор исследует систему мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства с учетом существующих проблем их реализации и вырабатывает собственную концепцию обеспечения их сбалансированности в механизме административно-правового регулирования в области налогов и сборов. Для этих целей в **параграфе 1 «Основания классификации и система мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства»** эти меры классифицированы по основаниям и видам, что позволило обнаружить проблемы дуализма и отсутствия системного подхода в их правовом регулировании. В итоге проведенной классификации обосновывается необходимость полной систематизации и кодификации мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства.

В **параграфе 2 «Налоговый комплаенс как система предупреждения административных правонарушений»** институт налогового комплаенса, обеспечивающий соблюдение налогового законодательства и незлоупотребление субъективным налоговым правом в налоговых правоотношениях, рассматривается как система превенции

налоговых правонарушений и преступлений и одновременно управления налоговыми рисками.

В системе превенции нарушений налогового законодательства наблюдается явное превосходство организационных и информационных ресурсов у налоговых органов. Если налоговые риски неопределенные, отсутствует их категоризация, закрыта информация о них, возможности налогоплательщиков по их профилактике и управлению ими крайне ограничены, что сильно снижает уровень организационно-правовых гарантий реализации их правового статуса, практически нивелируя его. Вместе с тем прямой зависимости между обеспечением налогового комплаенса налогоплательщиками и оценкой рисков налоговыми органами нет, особенно когда речь идет о существенных для бюджета суммах налоговых обязательств.

В налоговом праве поддержание баланса публичных и частных интересов и укрепление доверия гражданского общества к институтам государства и права возможно, только если установлены и определены в законе четкие критерии оценки налоговых рисков как критерии противоправного поведения при реализации риск-ориентированного подхода в налоговом контроле. При этом важно обеспечить унифицированные подходы налоговых органов и налогоплательщиков к пониманию, оценке этих рисков и управлению ими. Всем заинтересованным субъектам налогового права и участникам налоговых правоотношений должна быть предоставлена возможность не только объективной оценки налоговых рисков, но и предотвращения их до возникновения налоговых правоотношений.

В параграфе 3 «Баланс комплекса мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства в производстве по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов» устанавливается сходство по содержанию и дихотомия в правоприменении пресекательных и обеспечительных мер

административного принуждения в производстве по делам об административных правонарушениях законодательства о налогах и сборах, а также проводится материально-правовое и процессуально-правовое соотношение и разграничение карательных и восстановительных мер административного принуждения за такие нарушения. Это позволило автору диссертации выработать сбалансированную систему правового регулирования для целей эффективной реализации всех указанных в настоящем абзаце мер административного принуждения как реакции на нарушение налогового законодательства в рамках производства по делу об административном правонарушении.

Реальное поведение, если оно отклонилось от правовой модели в области налогов и сборов, должно приводиться в соответствие с правовой моделью прежде всего путем применения адекватных мер административного пресечения, предусмотренных налоговым законодательством, а при системных либо систематических, то есть грубых и неоднократных, нарушениях – путем применения пресекательных мер административного воздействия, которые имеют универсальный характер и предусмотрены отраслевым законодательством (отзыв лицензии, освобождение от должности в связи с несоответствием квалификационным требованиям).

В системе обеспечительных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства должны учитываться как круг субъектов, заинтересованных в их применении, так и содержание тех элементов их правового статуса, реализация которых обеспечивается применением данных мер, то есть прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций, полномочий налоговых органов. При этом определенность правового регулирования должна соотноситься с дискрецией в правоприменении с учетом комплекса интересов, которые надо правильно определить, обеспечить, соотнести друг с другом и учесть с точки зрения приоритетов. Вопрос о замене

обеспечительных мер на встречное обеспечение должен решаться с позиции обеспечения соблюдения как правовых принципов, так и правовых гарантий. В тех случаях, когда возможно избежать применения обеспечительных мер административного принуждения с помощью отсрочки вступления в силу юрисдикционного решения до разрешения спора по существу и эффективного механизма его принудительного исполнения, полагаем целесообразным руководствоваться принципом экономии репрессии и воздерживаться от применения рассматриваемых мер.

Восстановительные и карательные меры административного принуждения за нарушения налогового законодательства должны применяться в рамках одного производства для обеспечения единообразия в правоприменении, но необходимо учитывать разные цели, функции, основания, содержание и порядок их реализации. Для этого считаем целесообразным использовать различные правовые формы, а именно: предписание для применения восстановительных мер и постановление о назначении административного наказания для применения карательных мер.

В главе 4 «Административный процесс реализации мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства» обоснована возможность применения административного принуждения только в административном процессе с учетом обеспечиваемой им системы процессуальных правовых и организационных гарантий реализации правового статуса субъектов складывающихся при этом административно-правовых отношений. Для этих целей в параграфе 1 «Административный процесс применения административного принуждения за нарушение налогового законодательства как процессуальная система» выделяются виды административного процесса: административная процедура, административная юрисдикция, административная юстиция – и рассматриваются проблемы его правового регулирования применительно к

реализации в рамках указанных видов административного процесса разных видов мер административного принуждения. Автор обосновывает собственную концепцию административного процесса применения мер административного принуждения, которая предполагает:

- во-первых, унификацию административной процедуры налогового контроля и иных связанных с ней административных процедур учета и информирования налогоплательщиков в рамках общей административной процедуры в федеральном законе «Об административной процедуре», что не исключает правовой регламентации особенностей их применения в области налогов и сборов в НК РФ для целей надлежащей реализации в этих процедурах исключительно предупредительных мер административного принуждения (**параграф 2 «Административная процедура налогового контроля и связанные с ней административные процедуры»**);
- во-вторых, совмещение в рамках универсальной системы производства по делам об административных правонарушениях двух видов административной юрисдикции (как административного обжалования актов налоговых органов, так и рассмотрения и пересмотра дел об административных правонарушениях налогового законодательства) для обеспечения единообразного правоприменения при реализации всей системы мер административного принуждения как реакции на совершенное нарушение налогового законодательства, а также для исполнения как административных наказаний, так и иных мер административного принуждения (взыскание недоимки и пени) за нарушение налогового законодательства в рамках исполнительного производства по делам об административных правонарушениях (**параграф 3 «Административная юрисдикция в области налогов и сборов и производство по делам об административных правонарушениях налогового законодательства»**);
- в-третьих, охранительное административное судопроизводство по делам о нарушениях налогового законодательства в судах общей юрисдикции, основанное на инквизиционном принципе судебного процесса, в

соответствии с которым суд обязан сам исследовать обстоятельства дела, необходимые для его решения, причем без связанности доводами, а тем более давлением участников. Речь идет о давлении публичной администрации, которому суды в большей мере подвержены, если ее представители участвуют в процессе (**параграф 4 «Административное судопроизводство по делам о нарушениях налогового законодательства: место в процессуально-правовой системе и концепция»**).

Целесообразно сохранить взаимосвязь между различными видами административного процесса реализации мер административного принуждения, сложившуюся в области налогов и сборов, и сделать универсальной для административного процесса во всех сферах применения мер административного принуждения. Такая взаимосвязь обеспечивается возбуждением дел об административных правонарушениях только по результатам проведения мероприятий государственного, в частности налогового, контроля и обязательным досудебным урегулированием спора о применении мер административного принуждения для обращения в суд, которое в области налогов и сборов уже показало свою эффективность.

Полная кодификация норм об административной ответственности за нарушение налогового законодательства в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях с закреплением их подведомственности налоговым органам в лице их руководителей и заместителей руководителей позволит рассматривать все дела об административных правонарушениях в области налогов и сборов по административно-юрисдикционным правилам рассмотрения дел об административных правонарушениях в рамках производства по таким делам компетентными субъектами административной юрисдикции. Это гарантирует правильное разграничение налогового контроля и производства по указанным делам с надлежащей реализацией правового статуса лиц, привлекаемых к административной ответственности, как участников именно производства по делам об административных правонарушениях, а также

позволит избежать формальных подходов к рассмотрению этой категории дел, что должно способствовать их полному, объективному и всестороннему рассмотрению с принятием по его результатам законного и обоснованного юрисдикционного решения.

Унификация процедуры пересмотра дел об административных правонарушениях налогового законодательства с целью обеспечить единые процессуальные принципы и гарантии реализации правового статуса лиц, привлекаемых к административной ответственности, при пересмотре их дел может быть обеспечена только путем полной кодификации норм административной ответственности за нарушение налогового законодательства в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях. При этом следует разработать организационно-правовые механизмы, исключая формальные подходы при пересмотре дел об административных правонарушениях и повышающие заинтересованность вышестоящих субъектов административной юрисдикции в реальном пересмотре. Это может быть достигнуто кардинальным изменением организационной структуры субъектов административной юрисдикции, которая обеспечивала бы их большую независимость друг от друга в административно-юрисдикционном производстве, введением такой системы оценки их деятельности и принятием мер воздействия по результатам этой оценки, которые мотивируют их обеспечить полный, всесторонний и объективный пересмотр дела об административном правонарушении с принятием законного и обоснованного решения по результатам такого пересмотра. Достижению указанных целей служат концепции создания специальных межведомственных комиссий с участием общественности по пересмотру дел об административных правонарушениях в вышестоящих налоговых органах и административной юстиции охранительного типа в судах общей юрисдикции. Привлечение к юридической ответственности по результатам пересмотра дела должно допускаться только в пределах сроков давности, а какое-либо ухудшение

правового статуса лица, к которому применяются меры государственного принуждения, на последующих стадиях административного процесса недопустимо.

В главе 5 «Систематизация и кодификация мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства» раскрываются принципы административной ответственности как правового института, в рамках которого должна применяться вся система мер административного принуждения, а также предлагается авторская модель комплексного реформирования системы административного принуждения наряду с системами обязательных требований и контрольно-надзорной деятельности в механизме административно-правового регулирования в области налогов и сборов.

В параграфе 1 «Принципы административной ответственности как обеспечивающие единство института этой ответственности и как основополагающие правовые гарантии эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов» определены значение и содержание принципов административной ответственности как обеспечивающих единство ее правового института, в рамках которого должна получить надлежащую правовую регламентацию эффективная система мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства.

Принципы административной ответственности подразделяются на базовые для всего ее правового института и процессуальные, то есть основополагающие для производства по делам об административных правонарушениях.

В параграфе 2 «Модель комплексного реформирования системы административного принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов» приводятся аргументы в пользу необходимости проведения либеральной реформы налогового администрирования в рамках общей регуляторной реформы (так называемой регуляторной гильотины)

системы обязательных требований, публичного (государственного и муниципального) контроля и публично-правовой (административной и уголовной) ответственности. В основу этой реформы должен быть положен риск-ориентированный подход. Им следует руководствоваться при установлении и применении обязательных требований налогового законодательства, административной процедуры налогового контроля за их соблюдением и мер принуждения за их несоблюдение. Реализация такого подхода в сфере административной ответственности предполагает ее полную кодификацию в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях с классификацией всех административных правонарушений по видам на малозначительные (среднерисковые, устранимые на основе предписаний, и низкорисковые) и грубые (высокорисковые).

Цель реформы по либерализации и унификации механизма административно-правового регулирования, в том числе в области налогов и сборов, – создание новой модели оптимального административно-правового регулирования общедозволительного типа с точки зрения как обеспечения интересов национальной, в частности экономической и налоговой, безопасности, так и развития предпринимательской активности. В налоговой сфере решение проблемы создания такой модели может быть найдено в сочетании права налогоплательщиков извлекать налоговую выгоду с учетом степени определенности налогообложения с их мотивированием к добросовестному исполнению налоговых обязательств. Разумеется, текущая цифровая трансформация государственного управления, включая налоговое администрирование, должна иметь надлежащую правовую основу, то есть адекватное ей административно-правовое регулирование обязательных требований, публичного (государственного и муниципального) контроля и публично-правовой ответственности с учетом цифрового формата актов их реализации.

III. ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Работы, опубликованные в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности:

1. Овчарова Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. 2019. № 12. С. 19–28 (1,36 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,732);
2. Овчарова Е.В. Функции административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. 2019. № 11. С. 26–33 (1,09 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,732);
3. Овчарова Е.В. Научное наследие заслуженного юриста Российской Федерации, профессора Надежды Георгиевны Салищевой и его значение для реформирования институтов административного права России (к 95-летию со дня рождения) // Административное право и процесс. 2019. № 10. С. 23–29 (0,98 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,732);
4. Овчарова Е.В. Административное судопроизводство при разрешении налоговых споров в судах судебной системы Российской Федерации: место в процессуально-правовой системе и концепция административного судопроизводства по делам о нарушениях налогового законодательства // Административное право и процесс. 2019. № 9. С. 26–31 (0,81 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,732);
5. Овчарова Е.В. Административная процедура налогового контроля в механизме правового регулирования // Труды Института государства и права РАН. 2019. Т. 14. № 2. С. 137–158 (1,36 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,642);
6. Овчарова Е.В. Административная юрисдикция в области налогов и сборов и производство по делам об административных правонарушениях налогового законодательства: проблемы дуализма в правовом регулировании // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2019. Т. 37. № 2. С. 201–215 (1,03 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,415);
7. Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111 (1,54 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,323);
8. Овчарова Е.В. Пресекательные и обеспечительные меры административного принуждения в производстве по делам об административных правонарушениях законодательства о налогах и сборах: дихотомия или сходство // Административное право и процесс. 2019. № 1. С. 44–49 (0,8 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,732);
9. Овчарова Е.В. Административный процесс как процессуальная система (целостная и многогранная) применения административного

- принуждения за нарушение налогового законодательства: актуальные проблемы правового регулирования и правоприменения // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2019. Т. 36. № 1. С. 189–199 (0,77 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,415);
10. Овчарова Е.В. Обеспечение законности в области налогов и сборов и административная ответственность за нарушение налогового законодательства // Административное право и процесс. 2018. № 11. С. 31–38 (1,01 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,728);
 11. Овчарова Е.В. Ответственность субъектов публичной власти за нарушение налогового законодательства: основания и проблемы // Законодательство. 2018. № 8. С. 38–48 (1,09 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,227);
 12. Овчарова Е.В. Административные правонарушения физических и юридических лиц, посягающие на исполнение и администрирование налоговых обязательств: проблемы определения составов // Законодательство. 2018. № 6. С. 38–48 (1,03 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,227);
 13. Овчарова Е.В. Конституционно-правовые проблемы реализации административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений при применении мер административного принуждения // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 5. С. 57–62 (0,76 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 1,147);
 14. Овчарова Е.В. Система мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства и проблемы их реализации // Вестник Московского Университета. Серия 11: Право. 2018. № 4. С. 21–43 (1,51 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,250);
 15. Овчарова Е.В. Основания классификации и система составов административных правонарушений налогового законодательства // Вестник Московского Университета. Серия 11: Право. 2018. № 2. С. 67–85 (1,24 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,250);
 16. Овчарова Е.В. Роль научных трудов профессора Н.Г. Салищевой в формировании концепции проекта нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Административное право и процесс. 2017. № 6. С. 25–29 (0,69 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,721);
 17. Овчарова Е.В. Значение принципов административной ответственности для совершенствования законодательства об административных правонарушениях // Законодательство. 2016. № 12. С. 43–51 (0,78 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,261);
 18. Овчарова Е.В. Необходимость принятия и концепция проекта нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Законодательство. 2016. № 10. С. 22–31 (0,95 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,261);
 19. Овчарова Е.В. Концепция административного процесса и проблемы его правового регулирования: роль научных работ Н.Г. Салищевой в

- формировании концепции и решении проблем административного процесса // Административное право и процесс. 2014. № 9. С. 23–29 (0,89 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,572);
20. Овчарова Е.В. Система финансового контроля и правовой механизм его реализации // Государство и право. 2012. № 12. С. 44–51 (0,6 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,894);
21. Овчарова Е.В. Концепция и принципы финансового контроля // Государство и право. 2012. № 11. С. 77–86 (1,05 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 0,894);
22. Овчарова Е.В. Проблемы применения административной ответственности за нарушения налогового законодательства по Налоговому кодексу РФ (НК РФ) и по Кодексу РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) // Государство и право. 2007. № 8. С. 14–22 (0,9 п.л.) (импакт-фактор РИНЦ: 1,044);

Монографии:

23. Овчарова Е.В. Эффективность административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения: Монография. М.: ИКД «Зерцало-М», 2020 (5,36 п.л.);
24. Овчарова Е.В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации: материально-правовое и процессуально-правовое исследование: Монография. М.: ИКД «Зерцало-М», 2019 (9,5 п.л.);

Учебные (учебно-методические) пособия:

25. Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: Учебное пособие. М.: Зерцало-М, 2013 (11,69 п.л.);
26. Овчарова Е.В. Российское административное право: Учебно-методическое пособие. М.: Статут, 2007 (14,88 п.л.);

Иные публикации:

27. Овчарова Е.В. Современные информационные технологии в финансовом контроле // Современные информационные технологии и право: монография / отв. ред. Е.Б. Лаутс. – М.: Статут, 2019. С. 96–111 (0,8 п.л.).